

## ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

**Н.Ю. Єршова,**  
*кандидат економічних наук*

*Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»*

*У статті розглянуто теоретичні підходи до сучасного розуміння системи внутрішнього контролю та її місця в управлінні сучасним підприємством. Досліджено поняття системи внутрішнього контролю, її елементи. Розроблено схему її взаємодії з бізнес-процесами на підприємстві. Запропоновано напрями вдосконалення системи внутрішнього контролю з урахуванням можливості її гнучкої зміни та часової характеристики.*

**Ключові слова:** *контроль, система внутрішнього контролю, бізнес-процеси, банк інформації, ефективність, моніторинг, конкурентне середовище.*

*В статье рассмотрены теоретические подходы к современному пониманию системы внутреннего контроля и ее места в управлении предприятием. Исследовано понятие системы внутреннего контроля, ее элементы. Разработана схема ее взаимодействия с бизнес-процессами на предприятии. Предложены направления совершенствования системы внутреннего контроля с учетом возможности ее гибкого изменения и временной характеристики.*

**Ключевые слова:** *контроль, система внутреннего контроля, бизнес-процессы, банк информации, эффективность, мониторинг, конкурентная среда.*

*Theoretical approaches towards modern understanding of the internal control and its place in the management of an enterprise are considered in the article. The concept of internal control system, its elements are studied in the article. The scheme of interaction of the internal control system within business processes at an enterprise are developed in the work. New directions for the development of the internal control system with an allowance for its flexible changes and temporal characteristics are proposed in the article.*

**Keywords:** *control, internal control system, business processes, information Bank, effectiveness, monitoring, competitive environment.*

**Постановка проблеми.** В умовах ринкової економіки функція контролю в системі управління економічних суб'єктів стає визначальною. Проявляючи самостійність у вирішенні питань відносно джерел залучення фінансових ресурсів і розподілу одержуваного доходу, економічні

суб'єкти несуть відповідальність за достовірне відображення фінансових результатів в бухгалтерській (фінансовій) звітності. Система внутрішнього контролю дозволяє запобігати потенційним помилкам і можливим втратам, забезпечити законність, надійність та ефективність

діяльності підприємств. Тому необхідність впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві є актуальним завданням на сьогоднішній день для кожного підприємства.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Проблемам розвитку та організації внутрішнього контролю на підприємствах присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, серед яких В. Бурцев, В. Шевчук, Л. Сотникова, А. Макальська, Н. Дорош, А. Ткаченко, І. Гавришко, А. Грилицька, В. Єгарміна, Н. Івануса, А. Сокін, Ю. Футорангська та інші. Проте недостатньо розкритими залишаються проблеми організації системи внутрішнього контролю на підприємствах, оцінки ефективності її функціонування.

**Формування цілей статті.** Метою даної статті є обґрунтування необхідності впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві та визначення напрямів її вдосконалення.

Для досягнення мети необхідно вирішити такі завдання:

- визначити мотивованість необхідності впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- розробити схему відповідності системи внутрішнього контролю на підприємстві бізнес-процесам з урахуванням часової класифікаційної ознаки;
- запропонувати шляхи вдосконалення системи внутрішнього контролю на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** Давньоримський письменник Марк Порцій Катон (234-149 рр. до н.е.), стверджував, що вивчати успішність господарської діяльності суб'єкта слід не за даними облікових книг, а за допомогою особистого огляду. Іншими словами, треба перевіряти не тільки бухгалтерські документи, але й саму організацію господарських процесів. Так званий «принцип Катона» знайшов особливу актуальність у конкурентному середовищі ринкових відносин, де ефективна система контролю за інших рівних умов - гарантія більш успішної діяльності будь-якого підприємства.

У загальному вигляді контроль є однією з основних і найважливіших функцій менеджменту, яка включає діяльність з розробки стандартів, перевірки та оцінки їх виконання, здійснення коригуючого впливу. За визначенням Р.І. Криницького, «контроль - процес спостереження і перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, що здійснюється відповідними суб'єктами управління з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів цієї діяльності, усунення і попередження негативних явищ і тенденцій» [1]. В роботі [2] пропонує таке розуміння контролю: «Контроль - це праця по спостереженню і перевірці відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятих управлінських рішень - законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам та інш., виявлення результатів впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від принципів організації і регулювання». У роботі [2] дається визначення контролю як комплексного вивчення різних аспектів діяльності підприємств: економічної ефективності і законності здійснюваних господарських операцій, достовірності облікової та звітної інформації про господарські і фінансові дії при зіставленні з фактичним станом об'єктів контролю.

#### **Контроль розуміється як:**

- самостійна функція управління і елемент управлінської діяльності;
- система перевірки фактичного стану господарюючого суб'єкта з метою підтвердження правомірності його діяльності;
- завершальна стадія процесу управління з використанням механізму зворотного зв'язку.

У західній економічній літературі [1] внутрішній контроль (internal control) розглядається як комплекс бухгалтерського (accounting control - методи і способи, що стосуються забезпечення збереження цінностей, перевірці достовірності бухгалтерських документів) та адміністративного контролю (administrative control - набір інструкцій, сукупність методів і способів, які допомагають в

управлінні, плануванні і контролі за господарською діяльністю організації.

Таким чином, внутрішній контроль являє собою перевірку виробничої та господарської діяльності підприємств в цілому, окремих його структурних підрозділів, яка здійснюється бухгалтерією, фінансовим відділом і деякими іншими економічними службами самого економічного суб'єкта.

На практиці, система контролю функціонує завдяки сукупності організаційних заходів. Поняття «система» (з грец. «systema» - «ціле») характеризує:

- форму організації будь-якого процесу;
- детермінований порядок розташування і зв'язок дій;
- сукупність організацій, однорідних за своїм завданням, або установ, організаційно об'єднаних в одне ціле;
- безліч закономірно пов'язаних один з одним елементів, що являють собою певну цілісну єдність.

В загальній системі контролю виокремлюється підсистема внутрішнього контролю. В літературних джерелах даються різні визначення системи внутрішнього контролю на підприємстві (СВКП). Аналіз цих визначень дозволяє зробити висновок, що СВКП за сукупністю функцій може бути сформульована в широкому й вузькому значенні. Система внутрішнього контролю на підприємстві в широкому розумінні - це здійснення органами управління і власниками економічного суб'єкта в межах своєї компетентності організаційних і технологічних дій:

- організації структури внутрішнього контролю;
- технології проведення перевірок з метою визначення дотримання та здійснення господарської і фінансової діяльності організації;
- правовому забезпеченню фактичного фінансового та матеріального стану порівняно з плановими показниками;
- порядку документального оформлення виявлених невідповідностей і визначення причин та умов цих відхилень;
- запобіганню помилок та ненавмисних спотворень;

- прийняттю організаційних, дисциплінарних і матеріальних заходів щодо їх усунення.

Система внутрішнього контролю на підприємстві у вузькому розумінні - це комплекс впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур, які використовуються співробітниками, підрозділами і керівництвом економічного суб'єкта з метою забезпечення дотримання політики і стратегії керівництва, ефективного ведення господарської діяльності, захисту майнових законних інтересів підприємства і його власників, а також зниження можливих фінансових втрат з різних причин.

У Міжнародних стандартах аудиту - МСА 400 «Оцінка ризиків і внутрішній контроль» - термін «система внутрішнього контролю» включає сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що використовуються керівництвом в якості засобів для впорядкованого і ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, виправлення і запобігання помилок і спотворення інформації, а також своєчасної підготовки достовірної фінансової (бухгалтерської) звітності [3].

Визначення поняття системи внутрішнього контролю на підприємстві надало можливості сформулювати її контур, який забезпечує:

- формування своєчасної і достовірної інформації;
- збереження майна та інформації;
- дотримання політики (стратегії) керівництва;
- дотримання вимог законодавства.

Контур системи внутрішнього контролю виводить її за більш широкі рамки, ніж система бухгалтерського обліку. Насамперед, СВКП контролює не тільки власний бухгалтерський облік, але і ведення фінансово-господарської діяльності з точки зору порядку та ефективності останньої. Отже, система внутрішнього контролю являє собою «місток» між бухгалтерським і управлінським обліком. Крім контрольних облікових функцій (включаючи підготовку звітності), система внутрішнього контролю

забезпечує і контрольні-майнові (в частині забезпечення збереження активів), а також містить інструментарій для виявлення і виправлення помилок (спотворень)

інформації. Такий зміст СВКП пояснюється її елементами у відповідності зі стандартами аудиту (рис. 1).



Рис. 1. Елементи системи внутрішнього контролю

Під контрольним середовищем розуміється обізнаність та практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримання СВКП. До факторів контрольної сфери середовища відносяться: стиль і основні принципи, методи управління; організаційна структура; кадрова політика; методи розподілу функцій управління, відповідальності і контролю [4, 5, 6].

Система обліку - облікова політика, процедури підприємства щодо адекватності записів господарських операцій у відповідні реєстри; порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів.

Процедури контролю - сукупність методів контролю, заснованих на діючій системі законодавчих і нормативно-правових документів, розроблених на конкретному підприємстві з урахуванням особливостей його діяльності.

Засоби контролю – конкретні засоби, за допомогою яких здійснюється внутрішній контроль на підприємстві.

Моніторинг - сукупність методів аналізу і оцінки поточних показників діяльності підприємства з метою своєчасного корегування.

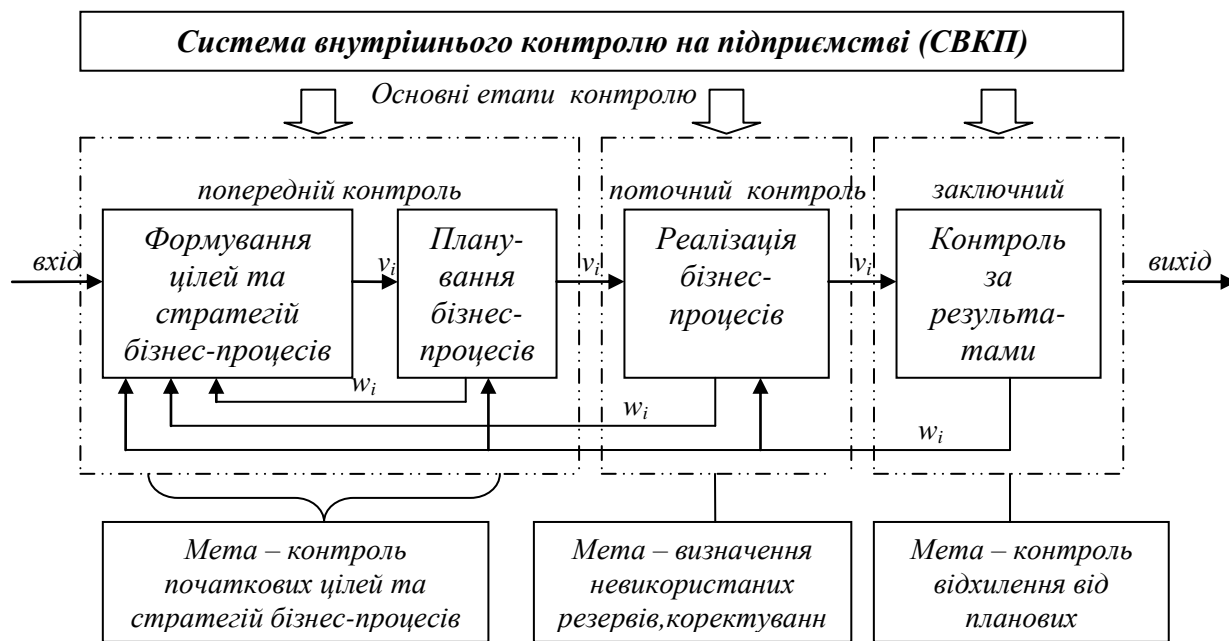
Чим більш розвинена і структурована система контролю, тим вище результат її дії, що виражається в зниженні втрат.

Організація внутрішньогосподарського контролю, його повноваження, межі контролю,

широта охоплення господарських операцій і структурних підрозділів визначаються власниками та керівництвом підприємства, тому, чим складніше структура внутрішнього середовища економічного суб'єкта, тим більше інформації необхідно для прийняття ефективних управлінських рішень. При цьому конкретна система внутрішнього контролю та її ефективність залежать від методів діяльності економічного суб'єкта, організації та технології виробництва, порядку збирання, обробки й аналізу інформації та інших факторів.

Для системи внутрішнього контролю на підприємстві (СВКП) характерним є весь спектр класифікаційних ознак, але не останнє значення має угруповання за ознакою часу, згідно з яким контроль поділяється на попередній, поточний і наступний. Нами пропонується схема взаємодії СВКП з бізнес-процесами на підприємстві, що включає попередній, поточний і заключний контроль. Так, попередній контроль включає операції з формування цілей та стратегій підприємства та планування бізнес-процесів. Мета – контроль початкових цілей та стратегій бізнес-процесів. Поточний контроль включає операції з реалізації бізнес-процесів. Мета – визначення

невикористаних резервів, коректування. та їх корегування [рис. 2].  
Заключний контроль – контроль результатів



Умовні позначки:  $w_i$  – зворотній зв'язок,  $v_i$  – прямий зв'язок.

Рис. 2. Схема взаємодії СВКП з бізнес-процесами на підприємстві

Метою встановлення контролю за **бізнес-процесами** на підприємстві є визначення відхилення від планових орієнтирів. Усі елементи системи пронизані прямими та зворотними зв'язками, що забезпечує чутливість системи та її життєздатність. У такому аспекті актуальним завданням є оцінка ефективності СВКП. У міжнародній практиці використовуються два рівні оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві:

1. Узагальнюючий рівень оцінки СВКП, при якому оцінка основних моментів внутрішнього контролю проводиться без обмеження (оцінки операційного контролю, опитувань, діагностики, тестів, порівнянь та ін.). Перший рівень оцінки визначає завдання вивчення СВКП за допомогою тестів, підтвердження їх через недовіру до системи внутрішнього контролю.

2. Розширений рівень оцінки СВКП, який досягається на основі детального, поетапного вивчення доказовості системи внутрішнього контролю. Другий рівень оцінки проводиться за допомогою

тестування ефективності процедур внутрішнього контролю або аудиту і обмежується застосуванням тестів підтвердження.

Ефективність системи внутрішнього контролю, створеної керівництвом підприємства, залежить від здатності вирішувати поставлені завдання і забезпечувати захист організації від можливих ризиків. Оцінка ефективності дозволяє розглядати якісну і кількісну визначеність окремих елементів системи внутрішнього контролю, встановлювати їх відмінність. По своїй суті оцінка ефективності системи внутрішнього контролю - це узагальнення показників її дієвості та результативності. Мірою кількісної оцінки результату дієвості системи внутрішнього контролю може служити показник середнього математичного очікуваного значення події або результату. Такі оцінки зазвичай базуються на експертних висновках і мають суб'єктивний характер. Необхідно мати на увазі, що ефективність системи внутрішнього контролю залежить від її

актуальності. Всі зміни, що відбуваються в компанії, повинні своєчасно і повно знаходити відображення в системі внутрішнього контролю. Тому ще при розробці необхідно будувати систему внутрішнього контролю таким чином, щоб існувала можливість її гнучкої зміни, а також визначити методику підтримки системи внутрішнього контролю в актуальному стані. Вдосконалення системи внутрішнього контролю - це безперервний процес обґрунтування і реалізації найбільш раціональних форм, методів, способів і шляхів її створення та розвитку. З урахуванням запропонованої схеми взаємодії СВКП з бізнес-процесами на підприємстві можна виділити такі напрями вдосконалення системи внутрішнього контролю:

1. Перебудова структури СВКП і вдосконалення методів управління для посилення їх спрямованості на вирішення нових завдань.

2. Поєднання стабільних і гнучких систем планування діяльністю підприємства.

3. Регламентація функціонування СВКП на основі спеціальних схем послідовності операцій. Такі схеми повинні містити всю необхідну інформацію про

розподіл обов'язків, методів, процедур контролю, а також всі правила, що визначають порядок внутрішнього контролю.

4. Високий рівень професійної підготовки осіб, відповідальних за проведення внутрішнього контролю та періодичний перерозподіл обов'язків між ними з метою уникнення зловживань і підвищення ефективності СВКП.

**Висновки.** Основним завданням внутрішнього контролю на підприємстві є захист майнових законних інтересів підприємства і його власників, а також зниження фінансових витрат, що виникають з різних причин. Створення системи внутрішнього контролю є складним завданням, з яким підприємство не завжди має можливість впоратися самостійно. Якщо в організації буде прийнято рішення про розробку системи внутрішнього контролю, доцільно звернути увагу на можливість залучення до роботи консалтингових компаній, які мають досвід реалізації аналогічних проєктів. Врахування схеми взаємодії СВКП з бізнес-процесами на підприємстві надасть можливість підвищити ефективність процедур контролю та його ефективність в цілому.

## ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. *Криницкий, Р.И.* Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета : монография / Р.И. Криницкий – М. : Финансы и статистика, – 1990. – 119 с.
2. *Николаенко, Н.Г.* Система внутреннего контроля как индикатор диагностики управления организацией / Н.Г. Николаенко // Российское предпринимательство. - 2007. - № 5 Вып. 1 (90). - С.65-68.
3. *Пугачев, В.В.* Международные стандарты аудита / В.В. Пугачев – М. : Дело и Сервис, 2006 г. – 272с.
4. *Мизиковский, И.Е.* Внутрихозяйственный аудит производственных затрат на предприятиях общественного питания / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 5.
5. *Тараненко, Р.Г.* Теоретико-методологические аспекты управленческого аудита как способа оценки эффективности бухгалтерского информационного потока / Р.Г. Тараненко, Л.Е. Голищева // Аудит и финансовый анализ / Audit and Financial Analysis. – № 4. – 2007. – 269-280 с.
6. *Ткаченко, А.М.* Сутність та необхідність становлення внутрішнього аудиту в період трансформації економіки України / А.М. Ткаченко // Економіка промисловості. – 2006. – № 3 (9). – С.38-45.

*Стаття надійшла до редакції 01.04.2013 р.*